



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: J. J., Praha, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2022, č. j. 8569781/22/2000-11451-106054, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2024, č. j. 3 Af 1/2023-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), vyrozuměním ze dne 4. 8. 2022, č. j. 6634944/22/2010-70461-106776 (dále jen „vyrozumění“), informoval žalobce o vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád účinný do 31. 12. 2020“), a úroku z nesprávně stanovené daně z nemovitostí za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998 podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákonů č. 337/2019 Sb. a č. 283/2020 Sb. (dále jen „daňový řád účinný od 1. 1. 2021“), který byl předepsán do evidence daní na osobní účet žalobce dne 3. 8. 2022 ve výši 73.846 Kč.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl námitku žalobce ze dne 9. 8. 2022 podanou proti vyrozumění správce daně.

II.

[3] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Ten žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud v napadeném rozsudku za jádro sporu označil posouzení otázky, zda se pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně od dne 1. 1. 2021 použije repo sazba stanovená Českou národní bankou zvýšená o 14 či o 8 procentních bodů. Poznamenal přitom, že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu nemá povinnost reagovat na každý dílčí argument obsažený v žalobě, ale že jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Vzhledem k § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, k § 254 odst. 1 a § 251a odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 a k čl. II. bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020“), pak dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno zcela v souladu s těmito právními předpisy. Vysvětlil, že zákon č. 283/2020 změnil koncept úroků v daňovém řízení mimo jiné tak, že dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně byl nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně, pro jehož vznik musí být každý den, v němž je generován, splněn v souladu s § 251a daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 podmínky jeho vzniku. Podle názoru městského soudu tudíž úrok z neoprávněného jednání správce daně s repo sazbou zvýšenou o 14 procentních bodů ztratil od 1. 1. 2021 zákonný podklad, a nemohl tedy za novelizované právní úpravy nadále vznikat.

[5] V této souvislosti městský soud poukázal na komentářovou literaturu týkající se § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 (ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X) a na základě tam uvedeného nesouhlasil s žalobcem, že by dotčená právní úprava daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 působila pravoretroaktivně či byla v rozporu s ústavním pořádkem. Městský soud proto věc nepředložil Ústavnímu soudu, jak žalobce požadoval.

[6] Žalobci městský soud nepřisvědčil ani v tom, že by vlivem působení nepravé retroaktivity byla zasaženo jeho legitimní očekávání o nabytí určitého majetku v případě jeho úspěchu se žalobou. Podle městského soudu žalobce nemohl předvídat, k jakému okamžiku mu bude nezákonně obdržené plnění správcem daně vráceno, tedy ani předpokládat, zda mu bude i nadále za každý den vznikat nový úrok. Kromě toho žalobce až do dne 31. 3. 2022, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl (rozsudkem č. j. 6 Afs 28/2021-36) o neexistenci jeho daňové povinnosti, nemohl mít žádnou jistotu, zda bude mít na vrácení daně a úroku právo. V uvedené době přitom již existovala dotčená právní úprava (účinná od 1. 1. 2021), a proto žalobci muselo být zřejmé, v jaké výši může případný úrok očekávat. Zbýlými námitkami obsaženými v doplnění žaloby se městský soud nezabýval, protože je žalobce neuplatnil ve lhůtě podle § 72 odst. 1 s. ř. s.

III.

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[8] Stěžovatel se především dovolává svého legitimního očekávání, v souladu se kterým předpokládal, že mu bude poskytnut úrok podle právních předpisů účinných ke dni, kdy nastal původní den splatnosti. Úprava úroku zakotvená v § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 totiž podle něj má hmotněprávní povahu, neboť stanovuje výši příslušenství daně, a nikoliv způsob vzniku, trvání či zániku hmotného práva. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, a setrvává na svém stanovisku, že zákonodárce v rozporu s judikaturou Ústavního soudu snížil základnu úroku ze 14 na 8 procentních bodů, aniž by pro takový postup existoval významný veřejný zájem. Z tohoto důvodu rozporuje názor městského soudu vyslovený v odst. 20. napadeného rozsudku, že daňový subjekt nikdy nemůže předvídat výši případného odškodňovacího úroku, dokud nebude jeho žalobě vyhověno, neboť tím v podstatě zákonodárci umožňuje nepředvídatelně měnit výši úroku v případě protiprávního jednání správce daně. Stěžovatel má naopak za to, že takový názor odporuje zákazu překvapivosti postupu státní moci, protože podnikatel musí mít možnost plánovat nakládání se svými finančními prostředky a tím pádem mít i garanci určité výše odškodnění, než vstoupí do závazkového právního vztahu se státem. Dále stěžovatel zdůrazňuje, že nepravá retroaktivita je podle judikatury Ústavního soudu přípustná, pouze pokud se jedná o ustanovení vhodné a potřebné k dosažení zákonného cíle. S ohledem na skutečnost, že nic takového městský soud v napadeném rozsudku neuvedl, zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[9] Stěžovatel dále tvrdí, že vzhledem ke koncentraci řízení musel žalobu podat ve dvouměsíční lhůtě, a tím pádem si ve stejné lhůtě musel opatřit také finanční prostředky na úhradu daně a na náklady právního zastoupení, které se odvíjely od předpokládané výše vrácené daně. Tím, že zákonodárce snížil výši odškodnění, tak zasáhl do finančních parametrů dohody s jeho právním zástupcem a do jeho finančních zdrojů vyhrazených na úhradu daně. Přitom i legitimní očekávání ohledně nabytí konkrétního majetku je ve smyslu nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 30/23, chráněno a zahrnuje v sobě i pohledávky, jejichž nabytí lze legitimně očekávat. Současně podle stěžovatele pro vznik legitimního očekávání není nezbytná jistota, že k němu dojde, jak se mylně domnívá městský soud. Stěžovatelovo legitimní očekávání vzniklo na základě závazku státu k určité výši náhrady pro případ jeho nezákonné činnosti, který však jednostranně snížil na polovinu odškodnění.

[10] V tomto směru stěžovatel rovněž poukazuje na judikaturu Spolkového ústavního soudu týkající se retroaktivity, na princip ochrany důvěry jednotlivce v právo, na čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), princip smluvní svobody a autonomie, a na východiska judikatury Ústavního soudu zabývající se hodnocením přípustnosti nepravé retroaktivity. V nyní souzené věci proti sobě spatřuje zájem státu na sjednocení některých sazeb v daňovém řízení a zájem státu obohatit se na osobách, kterým dočasně nezákonně zabaví majetek. Nicméně ve světle zásady *pacta sunt servanda* v nynější věci dovozuje, že smlouva i její právní následky musí být i ze strany veřejné moci dodržovány. Z čl. 11 Listiny podle něj navíc plyne pozitivní závazek státu chránit jednotlivce před zásahy třetích subjektů. Stěžovatel při vstupu do veřejnoprávního vztahu se státem počítal s určitou výši odškodnění, kterou však stát nezákonně snížil na polovinu. V právě uvedeném pak spatřuje také porušení principu neakcesorické rovnosti, neboť zákonodárce snížením odškodnění vytvořil zvláštní skupinu daňových subjektů, kterým stát před rokem 2021 nezákonně

zabavil finanční prostředky, jejichž část použil na státní politiku dekriminalizace daňových delikventů, čímž s nimi zachází na základě libovůle odlišně.

IV.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Konkrétně uvádí, že při stanovení výše sazby použité pro výpočet úroku vycházel z přechodných ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020, která zřetelně zakotvují, od kterého časového okamžiku se má použít § 254 daňového řádu účinný od 1. 1. 2021. Podle jeho názoru má úprava úroku v daňovém řádu obecně smíšený hmotněprávní i procesněprávní charakter, protože zahrnuje úpravu úroků jako svébytných peněžitých plnění i úpravu řízení a postupů. I bez přechodných ustanovení proto platí, že s ohledem na zákaz pravé retroaktivity nelze novou právní úpravou regulovat vznik a existenci úroku přede dnem nabytí její účinnosti. Naproti tomu procesní aspekty nové právní úpravy lze od dne nabytí její účinnosti uplatňovat také vůči úrokům vzniklým v minulosti. Jak ostatně vyplývá z důvodové zprávy k § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, tyto principy byly do přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 explicitně zakotveny z důvodu právní jistoty. Určení pevné hranice pro vznik úroků přímo v zákoně bylo možné především proto, že jak podle úpravy daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, tak i od 1. 1. 2021 úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jeho vznik. Z tohoto důvodu úroky podle § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 mohly naposledy vzniknout za den předcházející účinnosti zákona č. 283/2020 a úroky podle § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 nejdříve od dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Žalovaný k tomu dodává, že předmětná ustanovení jsou součástí právního řádu, a je jimi tedy vázán. Plně se tedy ztotožňuje se závěry městského soudu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s platnými právními předpisy a stěžovatel se nemůže dovolávat svého legitimního očekávání, byl-li nesprávný postup správce daně konstatován za účinnosti zákona č. 283/2020.

V.

[12] S ohledem na skutečnost, jak je kasační stížnost formulována, se Nejvyšší správní soud musel nejdříve vypořádat s otázkou její přípustnosti. Především je nutné připomenout, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (zde městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se proto musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). To znamená, že *„uvedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mýlí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud také v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, podle kterého *„pokud by se povinné zastoupení v kasačním řízení mělo vyčerpat tím, že advokát provede v textu žaloby výše popsané kosmetické změny a označí ji za kasační stížnost, stalo by se pouhou formalitou. O formalitu ale zákonodárci nešlo: naopak smyslem bylo umožnit v kasačním řízení pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to,*

pokračování

reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přílehlavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádnější.“

[13] V intencích výše uvedeného nezbyvá než konstatovat, že kasační námitky obsažené v odst. 11. až 32. kasační stížnosti týkající se zásady koncentrace správního řízení, posuzování retroaktivity ve světle judikatury Ústavního soudu, snížení odškodnění zákonodárcem, zásady legitimního očekávání nabytí určitého majetku a dalších ústavněprávních zásad, nejsou přípustné. Jedná se totiž o pouhé zopakování námitek uvedených v doplnění žaloby ze dne 23. 2. 2024 (dále jen „doplnění žaloby“), kterými se navíc městský soud až na argumentaci o legitimním očekávání rozvíjející již řádně uplatněný žalobní bod pro jejich opožděnost nezabýval. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že shoda textu kasační stížnosti stěžovatele s doplněním žaloby je v daném případě značná. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, stěžovatel může zopakovat svou žalobní argumentaci v případě, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V nyní souzené věci se však stěžovatel nemůže ve vztahu k těmto žalobním námitkám dovolávat kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jak městský soud v odst. 21. napadeného rozsudku vysvětlil, stěžovatel tyto námitky uplatnil po lhůtě podle § 72 odst. 1 s. ř. s.

[14] V rozsahu, v jakém shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost přípustnou (viz dále), tuto posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Jak je již shora uvedeno, stěžovatel mimo jiné namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože v něm městský soud neuvedl, zda nepravou retroaktivitu dotčené právní úpravy považuje za přípustnou z hlediska vhodnosti a potřeby k dosažení zákonného cíle. Jedná se tedy o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítl.

[17] Nejvyšší správní soud ve své bohaté judikatuře k nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů vysvětlil, že tuto vadu vykazují zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat

i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[18] Nejvyšší správní soud ověřil, že městský soud v napadeném rozsudku popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, přdestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými vypořádal jádro žalobní argumentace. Z napadeného rozsudku je patrné, k jakým závěrům městský soud stran stěžejní sporné otázky (o výši repo sazby úroku podle § 254 daňového řádu účinného po 1. 1. 2021) v nyní projednávané věci dospěl, a proč nepovažoval žalobní argumentaci stěžovatele za důvodnou. Úvahy v něm obsažené jsou co do formy logické, vnitřně nerozporné.

[19] Přesto Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že městský soud na některé žalobní námitky v napadeném rozsudku výslovně nereagoval. To se týká zejména námitky časové působnosti hmotněprávních norem (odst. 3. až 5. žaloby) a argumentace o přípustnosti nepravé retroaktivity (odst. 13. žaloby), jejíž nevypořádání se stěžovatel v kasaní stížnosti výslovně dovolává. Přestože podle výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu není povinností krajského (zde městského) soudu reagovat na každé dílčí tvrzení žalobce a obsáhle jej ve svém rozhodnutí vyvrátit, současně platí, že soud má povinnost vypořádat se se všemi stěžejními námitkami. Této povinnosti se přitom nemůže zprostit tím, že v napadeném rozsudku poukáže na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je povinností soudu vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.

[20] V tom ohledu je třeba uvést, že napadený rozsudek je na samé hranici přezkoumatelnosti. Přestože poskytuje dostatečnou odpověď na shora zmíněnou stěžejní spornou otázku, tedy na to, zda žalovaný postupoval správně při stanovení výše repo sazby úroku podle § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, jeho kvalita by prospěla, pokud by se v něm městský soud detailněji věnoval i dalším ne zcela bezvýznamným žalobním námitkám o časové působnosti hmotněprávních norem a o nepravé retroaktivitě. Nejvyšší správní soud však přihlédl k tomu, že s kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nutné zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25). Z těchto důvodů nepřistoupil ke kasaci napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Jak již uvedeno, přes stručnost jeho odůvodnění jsou z něj zřejmé závěry o stěžejní sporné otázce, tudíž napadený rozsudek není stížen takovými vadami, které by objektivně znemožnily jeho věcný přezkum. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není naplněn, a napadený rozsudek požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí hraničně vyhovuje.

[21] Nejvyšší správní soud tedy mohl přistoupit k přezkumu těch zbylých přípustných kasačních námitek, jež spadají pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[22] Podstata nyní projednávané věci spočívá v posouzení otázky, zda byl zákonodárce oprávněn změnit zákonnou sazbu úroku podle § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 tak, že s účinností od 1. 1. 2021 se výše repo sazby stanovené Českou národní bankou zvyšuje pouze o 8 procentních bodů namísto původních 14 procentních bodů. Stěžovatel má

pokračování

za to, že nikoliv, protože podle něj je právní úprava zmíněného úroku hmotněprávním ustanovením, když stanovuje výši příslušenství daně. Jinými slovy stěžovatel netvrdí, že by správce daně výši úroku stanovil v rozporu se zákonem, ale že dotčená právní úprava zasáhla do jeho legitimního očekávání, protože je nepřipustně nepravě retroaktivní.

[23] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[24] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, *základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Podle odst. 2 tohoto ustanovení, úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení, b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení. Podle odst. 4 téhož ustanovení, výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.*

[25] Podle § 251a odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021, *úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.*

[26] Podle čl. II. bodu 11 zákona č. 283/2020, *úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně podobnými otázkami se již ve své judikatuře zabýval, přičemž nemá důvod se od ní ani v nyní řešené věci odchýlit. V rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19 (dále také jen „rozsudek čtvrtého senátu“), který obstál i v přezkumu Ústavním soudem (viz usnesení ze dne 17. 4. 2024, sp. zn. IV. ÚS 825/24), dovodil, že právní úprava úroku podle § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 i od 1. 1. 2021 má hmotněprávní povahu, protože zasahuje do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně, a že tento úrok je příslušenstvím daně, které obecně sdílí osud samotné daně. V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků

se obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, tak, že „pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.“

[28] Stěžovatel tvrdí, že v dané věci jde o nepřipustnou nepravou retroaktivitu. Jak vyslovil již Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94, „o nepravou retroaktivitu jde v případě, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se ode dne účinnosti nového zákona řídí právem novým. Na rozdíl od pravé (tj. skutečné) retroaktivity, nepravá je v právním státě přípustná, avšak jen potud, pokud ostatní (intertemporální) ustanovení právního předpisu nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného.“ Také Nejvyšší správní soud se k otázce retroaktivity vyjádřil například v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, a vyslovil, že „každý ústavně přípustný případ retroaktivity je nutno expressis verbis zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl. 1 Ústavy České republiky). Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem.“

[29] V již zmíněném rozsudku č. j. 4 Afs 314/2022-19 na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud ve vztahu k nyní řešené sporné otázce navázal a dovodil, že pokud „zákonodárce výslovně stanoví, že právní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti nové právní úpravy se spravují původní právní úpravou až do doby účinnosti práva nového, a poté se řídí novou právní úpravou, nejedná se o nepřipustnou retroaktivitu.“ Konkrétně ve vztahu k čl. II bod 11. zákona č. 283/2020 Sb. vyslovil, že podmínky přípustnosti nepravé retroaktivity splňuje, neboť „zákon č. 283/2020 Sb. obsahuje přechodná ustanovení v čl. II bodech 11 a 12 upravující časovou působnost uplatňování § 254 a nového § 251a daňového řádu na již vzniklé právní vztahy. (...) přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřipustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele.“

[30] Pokud tedy zákonodárce dodržel všechna pravidla pro změnu právních předpisů, a to včetně účinků na již vzniklé a trvající právní vztahy, nelze takový postup označit za nezákonný či protiústavní. V rámci přechodných ustanovení k zákonu č. 283/2020 Sb. přitom zákonodárce výslovně upravil časovou působnost jednotlivých znění § 254 daňového řádu. Pokud by tomu tak nebylo a zákonodárce by výslovně časovou působnost znění daňového řádu s účinností do 31. 12. 2020 a jeho znění s účinností od 1. 1. 2021 neupravil, bylo by na místě na stěžovatelem uplatněný nárok na úrok podle § 254 daňového řádu použít jeho staré (do 31. 12. 2020 účinné) znění, což by odpovídalo shora zmíněným obecným pravidlům časové působnosti právních norem (viz odst. [27]).

[31] S ohledem na právě uvedené není důvodná stížnostní argumentace týkající se nepřipustnosti nepravé retroaktivity v daném případě. Přestože stěžovateli lze přisvědčit v tom, že § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 i od 1. 1. 2021 má hmotněprávní povahu, a že právo má předvídatelným způsobem nastavovat prostředí, v němž se jeho adresáti pohybují, a to včetně garance náhrady za nezákonný postup veřejné moci, automaticky to neznamená, že by zákonodárce nebyl oprávněn změnit výši úroků z neoprávněného jednání správce daně, respektive nesprávně stanovené daně. Pokud totiž

pokračování

dodržel všechna pravidla pro změnu právních předpisů, nejedná se o nezákonný či protiústavní postup. Opačný závěr by vedl ke zcela absurdnímu důsledku, kdy by zákonodárce nemohl platnou a účinnou právní úpravu měnit, i kdyby již například byla z různých důvodů nevyhovující. Naopak platí, že zákonodárce je oprávněn měnit obsah i již trvajících právních vztahů adresátů práv do budoucna, tedy od účinnosti nové právní úpravy, dodrží-li shora uvedené podmínky. Stěžovatel se tudíž nemůže účinně dovolávat toho, že legitimně očekával poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně, respektive nesprávně stanovené daně, ve výši stanovené ke dni původní splatnosti daně, tj. v rozsahu reposazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů i po 1. 1. 2021.

[32] Na právě uvedeném nic nemění ani odkaz stěžovatele na odst.[14] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, neboť ten se týká posouzení otázky, zda se stát dostal do prodlení s vyplacením zadržovaného nadměrného odpočtu, tedy otázky skutkově i právně odlišné od té, která je řešena nyní.

[33] Zcela bezpředmětná je rovněž námitka směřující proti názoru městského soudu vyslovenému v odst. 20. napadeného rozsudku, ve kterém podle stěžovatelova mínění městský soud vyslovil, že úrok vzniká zpětně, a že daňový subjekt nikdy nemůže předvídat výši případného odškodňovacího úroku. Ve zmiňované pasáži napadeného rozsudku městský soud naopak v souladu s § 251a odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 zcela správně poukázal na to, že úrok vzniká za každý jednotlivý den, ve kterém jsou splněny podmínky pro jeho vznik. Stejně tak z napadeného rozsudku není patrné, že by v něm městský soud jakkoliv popíral stěžovatelovo legitimní očekávání nebo že by mu odpíral garanci odškodnění za nezákonný postup státu. Městský soud pouze konstatoval, že stěžovatel nemohl až do konečného rozhodnutí ve věci o neoprávněném jednání správce daně předvídat, zda mu skutečně náleží právo na vrácení daně, a tedy i na úrok. Závěrům vysloveným městským soudem k těmto otázkám v odst. 20. napadeného rozsudku nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. Vzhledem ke skutečnosti, že čl. II bod 11 zakotvil časovou působnost uplatňování § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 na již vzniklé právní vztahy, přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřipustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatele.

[34] Nejvyšší správní tudíž uzavírá, že zákonodárce byl oprávněn dodatečně změnit zákonnou sazbu úroku podle § 254 daňového řádu účinného od 1. 1. 2021 tak, že s účinností od 1. 1. 2021 se výše repo sazby stanovené Českou národní bankou zvyšuje pouze o 8 procentních bodů namísto původních 14 procentních bodů. Městský soud tedy v napadeném rozsudku nepochybil, pokud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu s platnými právními předpisy, které nejsou v rozporu s ústavním pořádkem. Ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto není naplněn.

VI.

[35] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný,

a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. prosince 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu